

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

AUDITORIA EXTERNA:
OS SERVIÇOS PRESTADOS PELO AUDITOR INDEPENDENTE COMO
INSTRUMENTO PARA UMA GESTÃO EFICAZ

IVAN GRAVE

FLORIANÓPOLIS - SC

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUDITORIA EXTERNA:
OS SERVIÇOS PRESTADOS PELO AUDITOR INDEPENDENTE COMO
INSTRUMENTO PARA UMA GESTÃO EFICAZ

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmico: IVAN GRAVE
Orientador: PROFº. JOAQUIM JOSÉ DE SANTANNA

FLORIANÓPOLIS - SC

1999

AUDITORIA EXTERNA:
OS SERVIÇOS PRESTADOS PELO AUDITOR INDEPENDENTE COMO
INSTRUMENTO PARA UMA GESTÃO EFICAZ


AUTOR: IVAN GRAVE

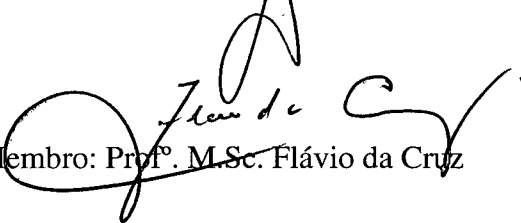
Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 8,0 atribuída pela banca composta pelos professores abaixo nominados.


Florianópolis, 26 de Julho de 1999.


Prof.ª Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografia do CCN

Apresentada perante a banca examinadora, integrada pelos seguintes professores:


Presidente: Prof.º Joaquim José de Santanna


Membro: Prof.º M.Sc. Flávio da Cruz


Membro: Prof.ª M.Sc. Maria Denize Henrique Casagrande

*O Problema não é inventar. É ser inventado
hora após hora e nunca ficar pronta
nossa edição convincente.*

(Carlos Drummond de Andrade)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por iluminar a minha caminhada, dando-me força e coragem para enfrentar tantos percursos durante esses anos de estudo, inclusive nos momentos de maior dificuldade. Agradeço a Deus pelo que sou e conquistei, obrigado.

A toda minha família, em especial aos meus pais Bruno e Elaine, que me deram as condições necessárias para chegar a esse princípio de uma nova caminhada.

A minha namorada Adriana, que sempre esteve ao meu lado em todos os momentos, dando-me força e incentivo para alcançar esse grande objetivo.

Ao Professor Joaquim José de Santanna, pelo acompanhamento e orientação, no decorrer do desenvolvimento deste trabalho, contribuindo de forma efetiva para a realização do mesmo, bem como, a Silvia Volpatto, que efetuou a revisão ortográfica e metodológica deste trabalho e, a todos os demais professores que contribuíram para o meu aprendizado.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	01
1.1	Considerações iniciais.....	01
1.2	Formulação do problema.....	03
1.3	Objetivos.....	03
1.3.1	Objetivo geral.....	03
1.3.2	Objetivos específicos.....	03
1.4	Justificativa.....	04
1.5	Metodologia.....	05
1.6	Limitações da pesquisa.....	06
1.7	Estrutura do trabalho.....	07
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	08
2.1	Auditoria: conceitos tradicionais.....	08
2.1.1	Conceitos de auditoria.....	08
2.1.2	Objeto e objetivos da auditoria.....	09
2.1.3	Responsabilidade legal do auditor.....	10
2.1.4	Normas de auditoria.....	10
2.1.5	Controles internos	11
2.1.6	Planejamento de auditoria.....	12
2.1.7	Programa de auditoria.....	12
2.1.8	Papéis de trabalho.....	13
2.1.9	Relatórios de auditoria.....	13
2.2	Auditoria: aspectos contemporâneos.....	14
2.2.1	Análise histórica da auditoria	15
2.2.2	Panorâmica do relacionamento entre a auditoria externa e interna	19
2.2.3	Um desafio definido para o auditor externo como agente do desenvolvimento empresarial.....	23

2.2.4	O que os usuários querem dos serviços de auditoria independente.....	24
2.2.5	O novo cenário empresarial e áreas em que o auditor independente deve atuar e emitir opiniões sobre a entidade.....	26
2.2.6	Tipos de relatórios a serem emitidos pelo auditor independente.....	28
2.2.7	Abordagem da auditoria em sistemas de computador.....	29
2.2.8	O desafio do auditor diante da internacionalização dos mercados.....	31
2.2.9	Os efeitos da globalização.....	32
3	REFLEXÕES SOBRE O PAPEL ATUAL DO AUDITOR INDE- PENDENTE.....	35
	CONCLUSÃO.....	40
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	43

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações iniciais

A contabilidade como ciência social e aplicada, tem por objeto o controle do patrimônio das entidades, sob dois aspectos.

Sob o aspecto econômico, assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa do interesse dos investidores e titulares do patrimônio e sob o aspecto financeiro, deve resguardar os créditos de terceiros – fornecedores e financiadores – permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos.

Para atingir suas metas, a contabilidade utiliza técnicas contábeis: escrituração, demonstrações contábeis, análise de balanços e auditoria, entre outras.

A contabilidade utiliza-se de uma técnica, a auditoria, que por sua vez, consiste em examinar documentos, livros e registros, inspeções, informações e confirmações internas e externas, relacionados com o controle patrimonial da entidade, verificando a exatidão e veracidade dos registros e informações, apurando também, caso houver, o que foi omitido nos registros.

* 1 A auditoria interna pode ser executada por funcionário da empresa em caráter permanente, sendo realizada mais para fins administrativos internos, obtendo controle constante e permanente das operações. Ela tem ligação direta com a diretoria da empresa, sendo de inteira confiabilidade da mesma, auxiliando-a nas decisões.

* 2 Já a auditoria externa, é realizada por profissional liberal independente. Objetiva a emissão de parecer para prestação de contas a terceiros, agindo com maior liberdade e independência. + (X) *seg 5 da norma*

* 3 Conforme as Normas de Auditoria Independente, o parecer é de exclusiva responsabilidade do contador. Profissional que deve estar devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e na Comissão de Valores Mobiliários (CVM),

denominado de auditor. Para prestar serviços de auditoria em empresas de capital aberto, é necessário que o auditor tenha registro no CRC e na CVM, sendo que nas empresas de capital fechado, o contador registrado apenas no CRC pode exercer a função de auditor externo.

O auditor deve ter o máximo de cuidado e zelo na execução dos trabalhos e na exposição de suas conclusões, mantendo sempre a imparcialidade no momento em que opinar sobre as demonstrações contábeis.

A auditoria externa dá ênfase, desde os primórdios, ao usuário externo, visto ser inicialmente, um serviço voltado ao investidor. Por uma questão de bom-senso, o trabalho do auditor independente passou a ser utilizado também pela administração, como instrumento de controle de gestão.

Nos últimos anos, os clientes passaram a exigir do auditor externo um maior envolvimento com os negócios da empresa. O produto do trabalho da auditoria externa nesses últimos anos abrange: parecer sobre as demonstrações contábeis, cartas de recomendações sobre os controles internos, relatórios circunstanciados (solicitados por organismos de crédito), assessoramento à administração, consultoria tributária e consultoria de gestão.

O processo de mudanças em que se inserem hoje as empresas de um modo geral, juntamente com a necessidade de obter informações voltadas para o futuro, fazem com que o auditor independente se integre e conheça profundamente o negócio de seu cliente. Isso exige uma qualificação profissional de alto nível dos auditores, de modo que possam contribuir com soluções criativas e objetivas, estando conscientes do papel junto aos empresários e tornando seus trabalhos mais úteis, abrangentes e eficazes.

A partir da década de 50, com o uso cada vez mais acentuado do computador, chegando a consolidar-se na década de 80, inicia-se o desenvolvimento de uma nova etapa no processo de auditoria, mudando o enfoque de trabalho do auditor. A nova era da informática fez com que o auditor se tornasse mais versátil, dinâmico e atualizado às novas técnicas das empresas e se integrasse mais aos negócios do cliente.

As profundas mudanças no meio empresarial, por meio da qualidade total, da reengenharia, do just in time, da redução dos custos e outras tantas técnicas de gestão, modificaram o enfoque de gestão na busca da eficiência e da eficácia. Todas essas transformações passaram a exigir dos auditores externos, desde um acompanhamento dos resultados até a avaliação e medição da eficácia das medidas implantadas.

Diante deste contexto, tem-se como tema de estudo uma reflexão sobre o novo papel do auditor independente num mundo empresarial em contínua evolução.

1.2 Formulação do problema

O problema visualizado é: Como o auditor independente pode contribuir no acompanhamento dos resultados e na avaliação e medição da eficácia das medidas implantadas nas empresas?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo do presente trabalho é fazer um questionamento sobre o processo evolutivo do trabalho do auditor independente, analisando os cenários em que ele está colocado e quais os novos desafios diante das alterações por que passam as empresas devido à globalização dos mercados e os reflexos do rápido desenvolvimento da informática.

1.3.2 Objetivos específicos

Enfatizar a importância do auditor, na sua visão de auditoria, identificar as mudanças que influenciam seu trabalho.

Apresentar o novo papel do auditor externo num mundo empresarial em contínua evolução, destacando outras informações a serem oferecidas aos usuários.

Preservar tudo aquilo que a atividade profissional conseguiu até hoje como instrumento da sociedade para o controle das entidades.

1.4 Justificativa

O auditor independente deve conhecer profundamente o negócio de seu cliente, pois sem isso, não tem como agregar contribuições que possam ajudar a melhorar a eficácia da gestão.

Os auditores devem ter uma qualificação de alto nível, de modo que possam contribuir com soluções criativas e objetivas, além da competência para atender as necessidades dos usuários internos e externos.

É necessário que o auditor defina alguns aspectos que o ajudem na realização dos trabalhos, tais como:

- se a contabilidade é o grande banco de dados da empresa, ou se é um mero registro para atender as necessidades do fisco, e não da gestão.

- deve-se observar o grau de tempestividade da informação, para não deixar que ela torne-se inútil.

- o usuário interno deve ser prioritariamente informado sobre tudo o que vai ser divulgado ao usuário externo.

- o auditor externo deve medir o grau de independência. Os acionistas acreditam que o auditor externo, por ser contratado pela administração, não tomará decisões contrárias aos interesses dela. Há um grande interesse por parte dos usuários externos, em obter o maior número de informações possíveis, mas muitas delas são em certos momentos ainda confidenciais, tais como: investimentos futuros, novos produtos, pontos estratégicos para a competitividade da empresa, e que necessitam de sigilo até por parte do auditor externo, para que essas informações não caiam nas mãos de concorrentes. O auditor, além do grau de independência que deve possuir na realização de seu trabalho, não pode esquecer da sua responsabilidade legal em relação às informações obtidas no decorrer da auditoria.

Os usuários internos necessitam do maior número possível de informações para a tomada de decisões. Para tanto, o auditor independente deve contribuir em: avaliar os resultados apurados, a estrutura organizacional da empresa, visão do negócio como um todo, controles internos eficazes, atitude criativa e inovadora, avaliação de programas de qualidade total, reengenharia e outros.

1.5 Metodologia

O conhecimento significa o ato de conhecer, e podemos adquiri-lo de várias maneiras. Em tudo que fazemos estamos aplicando nossos conhecimentos e também adquirindo outros. Conforme BAZZARIAN (1985, p. 41) “quando se fala em conhecimento, tem-se em vista o conhecimento da verdade, do pensamento verdadeiro, pois um conhecimento falso não é propriamente conhecimento, mas sim erro e ilusão”. Entendemos por verdadeiro o conhecimento científico, o qual podemos provar através de experiências e formular leis que o regem. Segundo LAKATOS e MARCONI (1991, p. 80) “o conhecimento científico é real (factual) porque lida com ocorrências ou fatos, isto é, com toda forma de existência que se manifesta de algum modo”. O que diferencia os vários tipos de conhecimento não é o conteúdo, mas sim a metodologia pelo qual ele foi adquirido.

No campo do conhecimento, a pesquisa tem a finalidade de descobrir respostas para questões, mediante a aplicação de métodos científicos. A pesquisa sempre parte de um tipo de problema, de uma interrogação. Dessa maneira ela vai responder às necessidades de conhecimento de certo problema ou fenômeno. Várias hipóteses são levantadas e a pesquisa pode invalidar ou confirmar as mesmas. LAKATOS e MARCONI (1991, p. 75), defendem que “o conhecimento científico, é transmitido por intermédio de treinamento apropriado, sendo um conhecimento obtido de modo racional, conduzido por meio de procedimentos científicos. Visa explicar por que e como os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão correlacionados, numa visão mais globalizante do que a relacionada com um simples fato”.

Cabe citar também outros tipos de conhecimento, como descrevem LAKATOS E MARCONI (1991, p. 77): “o conhecimento popular ou vulgar, é o modo comum, corrente e espontâneo de conhecer, que se adquire no trato direto com as coisas e os seres humanos”. Seguindo, LAKATOS e MARCONI (1991, p. 78), apresentam que “o conhecimento filosófico é valorativo, pois seu ponto de partida consiste em hipóteses, que não poderão ser submetidas à observação”. Este tipo de conhecimento baseia-se na experiência e não na experimentação. Outro tipo de conhecimento é o religioso, que LAKATOS e MARCONI (1991, p. 79), descrevem como “teológico, apóia-se em doutrinas que contêm proposições

sagradas (valorativas), por terem sido reveladas pelo sobrenatural (inspiracional) e, por esse motivo, tais verdades são consideradas infalíveis e indiscutíveis (exatas)”.

A técnica de pesquisa utilizada no presente trabalho refere-se a uma pesquisa bibliográfica. Ela abrange toda a bibliografia tomada como tema de estudo. A pesquisa bibliográfica propicia um exame do tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.

A primeira etapa de estudo foi a coleta da bibliografia na biblioteca universitária da Universidade Federal de Santa Catarina, onde pôde-se obter informações e explorá-las a fim de iniciar o desenvolvimento da monografia. Concomitante às pesquisas, salienta-se a efetiva participação do ministrante da disciplina de Pesquisa Operacional Aplicada à Contabilidade, contando com a revisão do trabalho redigido e o Professor Joaquim José de Santanna, como apoiador e orientador da monografia em questão.

Sendo uma pesquisa bibliográfica da área contábil com ênfase nas inovações dos últimos anos, a literatura atual sobre o assunto pesquisado ainda não demonstra muito as alterações sofridas no campo da auditoria, dificultando a coleta de informações sobre o tema.

Após colhidas as informações, efetuou-se a leitura e análise do texto, destacando-se a dedicação e fidelidade na pesquisa bibliográfica.

1.6 Limitações da Pesquisa

Segundo MARCONI e LAKATOS (1996, p. 27) “a pesquisa pode ser limitada em relação ao assunto, selecionando um tópico, a fim de impedir que se torne ou muito extenso ou muito complexo, pode ser limitada em relação à extensão porque nem sempre se pode abranger todo o âmbito onde o fato se desenrola e em relação a uma série de fatores, meios humanos, econômicos e de exiguidade de prazo, que podem restringir o seu campo de ação”.

Sendo assim, nesse trabalho, pretende-se enfatizar os cenários em que o auditor está inserido e quais os novos desafios diante da globalização dos mercados, apresentando o novo

papel do auditor externo num mundo empresarial em contínua evolução. Fica, portanto, o presente trabalho limitado ao assunto e bibliografia estudados e aqui transcritos.

1.7 Estrutura do Trabalho

O trabalho está assim estruturado: no capítulo 2 apresenta-se uma visão de auditoria em seus conceitos mais tradicionais, observando o que a atividade profissional do auditor conquistou até hoje em termos de métodos de controle das entidades.

Na sequência, faz-se um estudo dos aspectos contemporâneos da auditoria, iniciando-se com uma análise histórica, a seguir relata-se a panorâmica do relacionamento da auditoria externa e interna, os desafios definidos ao auditor externo frente a diversidade de mudanças ocorridas com a globalização dos mercados, sugestões de tipos de relatórios a serem emitidos pelo auditor externo, as abordagens da auditoria em sistemas de computador e os efeitos da globalização.

Mediante a pesquisa bibliográfica efetuada, com a leitura dos textos citados neste trabalho, o capítulo 3 trata-se de uma reflexão sobre o papel atual do auditor independente.

E, enfim, a última etapa é a conclusão pessoal do autor deste trabalho referente a pesquisa bibliográfica efetuada.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 AUDITORIA: CONCEITOS TRADICIONAIS

2.1.1 Conceitos de auditoria

A auditoria consiste no estudo e avaliação dos procedimentos, controles internos, transações, emitindo sua opinião sobre as demonstrações contábeis, fundamentadas em normas e princípios contábeis. É um sistema de atividades especializadas exercidas pelo auditor numa entidade. Citam-se, a seguir, alguns conceitos que são nomeados nesse trabalho de tradicionais, ou seja, os estudos e técnicas utilizados até hoje como instrumento de controle das entidades.

Segundo FRANCO e MARRA (1991, p. 22), “a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeção e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”.

SÁ (1969, p. 22), afirma que “a auditoria é a técnica contábil do exame sistemático dos registros patrimoniais, para verificar se se encontram dentro ou fora dos limites do fim aziendal, apresentando conclusões e críticas, mediante pesquisas, interpretações, orientações e pareceres, com o emprego, para tanto, de todos os meios necessários”.

Conforme SANTANNA (1998, p. 3), “auditoria, representa o estudo e a avaliação das Operações e Demonstrações Financeiras com o objetivo de opinar, validando ou não, sobre a situação econômico/financeira da empresa, bem como, os resultados obtidos durante o período auditado neles demonstrados, emitindo opinião também, quando for o caso, sobre as operações da empresa”.

A auditoria consiste no estudo e avaliação dos procedimentos, controles internos, transações, emitindo sua opinião sobre as demonstrações contábeis, fundamentadas em normas e princípios contábeis. É um sistema de atividades especializadas exercidas pelo auditor numa entidade.

2.1.2 Objeto e objetivos da auditoria

Na auditoria, o objetivo principal é a confirmação dos registros contábeis e conseqüentes demonstrações contábeis, dando assim credibilidade aos dados produzidos pela contabilidade.

FRANCO e MARRA (1991, p. 26) afirmam que “a finalidade da auditoria não é apenas a de confirmar a existência dos registros e a veracidade dos comprovantes, mas vai além, julgando da moralidade do ato praticado”.

ALMEIDA (1990, p. 13) defende que “o objetivo do auditor externo ou independente é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, cujas peças básicas são as seguintes: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados ou demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração das origens e aplicações de recursos, notas explicativas”.

Para conhecermos os fins da auditoria, é necessário que saibamos qual é seu objeto. Segundo FRANCO e MARRA (1991, p. 25), “o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como, sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais”.

Como itens primordiais nos objetivos da auditoria, ORSATTO (1999, p. 6) defende: “o controle do patrimônio, a confirmação das contas de terceiros, a confirmação dos saldos bancários, a ação preventiva, a credibilidade das demonstrações financeiras e a confiabilidade”.

Podem-se definir os objetivos da auditoria como: verificação do funcionamento dos controles internos, da organização contábil da empresa, sugestões que contribuam com a prevenção de erros e fraudes e a sua demonstração, caso existam, sempre procurando manter a empresa dentro da legalidade e organização, buscando emitir sua opinião com independência, dando credibilidade às demonstrações contábeis da entidade auditada.

2.1.3 Responsabilidade legal do auditor

A responsabilidade legal do auditor não está claramente definida em lei especial. Caso o auditor não desempenhe com o devido respeito e qualidade o seu trabalho, acionistas, credores, fornecedores e todos os que se basearem nos Pareceres de Auditoria, e que se sentirem prejudicados, podem acionar civilmente pelos atos da atuação profissional, os auditores, segundo a Lei nº. 6.385/76, artigo 26, § 2º.

Segundo ORSATTO (1999, p. 7), para o exercício da profissão, é indispensável que o auditor tenha bem claro as seguintes condições: “competência, equilíbrio, integridade moral, honestidade, paciência, habilidade, conhecimento específico, conhecimento geral, raciocínio, observação, bom senso na hora do julgamento e sigilo”.

2.1.4 Normas de auditoria

Por normas de auditoria, segundo FRANCO e MARRA (1991, p. 51), “são entendidas as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor independente, estabelecendo orientações e diretrizes a serem seguidas pelos profissionais no exercício de suas funções”.

Conforme descrevem FRANCO e MARRA (1991, p. 52), “no Brasil, as primeiras normas de auditoria foram compiladas em 1972, com base na experiência de outros países

mais adiantados. Esse trabalho foi elaborado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores), e as normas foram oficializadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº. 321/72”.

Atualmente as normas que regulam a auditoria independente no Brasil são estabelecidas pelas resoluções do CFC de nº. 820/97 e 821/97.

Em nível internacional, os principais órgãos que regulamentam a responsabilidade profissional e ética de auditoria são:

- International Federation of Accountants – IFAC (Federação Interamericana dos Contadores);
- International Accounting Standards Committee – IASC (Comitê Internacional de Normas Contábeis);
- Associação Interamericana de Contabilidade – AIC
- Intergovernmental Working Group of Experts ou International Standards of Accounting and Reporting – ISAR (Grupo Intergovernamental de Trabalho de Especialistas em Normas Contábeis e de Relatórios Financeiros).

2.1.5 Controles internos

Para ALMEIDA (1990, p. 26), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

FRANCO e MARRA (1991, p. 207) entendem por controles internos, “todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

Os controles internos objetivam fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração, evitando erros e desperdícios. O auditor independente, com seus

conhecimentos, sua experiência e acuidade, avalia os controles internos e verifica até que ponto eles permitem atingir os objetivos.

Segundo FRANCO e MARRA (1991, p. 208), “quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo”.

2.1.6 Planejamento de auditoria

Para SANTANNA (1998, p. 1), “planejamento de auditoria consiste na previsão dos procedimentos a serem aplicados, a abrangência dos mesmos, a determinação da equipe que irá executar os trabalhos, a previsão do período dos trabalhos, com base em estudos preliminares da empresa ou setor a ser auditado, visando atingir os objetivos da auditoria de forma eficiente e racional”.

O planejamento de auditoria é um processo de definição de ações a serem tomadas e dos objetivos da auditoria a serem atingidos, tendo em vista a identificação da situação da empresa. Os principais objetivos a serem atingidos, segundo ORSATTO (1999, p. 11), são:

- a) conhecer a empresa a ser auditada;
- b) planejar um maior número de horas nas auditorias preliminares;
- c) obter cooperação do pessoal da empresa;
- d) determinar a natureza, amplitude e datas dos testes de auditoria; e
- e) identificar previamente problemas relacionados com a contabilidade.

2.1.7 Programa de auditoria

SÁ (1969, p. 121), define o programa de auditoria como “a linha de conduta a seguir, as etapas a vencer, o meio a empregar”.

SÁ (1969, p. 122), complementa ainda que “o programa de auditoria significa tarefa preliminar traçada pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser

executados em cada serviço, a fim de que este cumpra integralmente as suas finalidades dentro das normas científicas da Contabilidade e da técnica da auditoria”.

O programa de auditoria pode ser definido como: a forma escrita do conjunto de procedimentos de auditoria a serem aplicados, sobre contas, relatórios e procedimentos contábeis, com o objetivo de obter informações que possibilitem o auditor dar a sua opinião.

2.1.8 Papéis de trabalho

SANTANNA (1998, p. 1), conceitua os papéis de trabalho como: “a documentação que registra de forma ordenada e em consonância com o programa de auditoria, o resultado da coleta e acumulação de evidências, a partir das quais possam ser retiradas conclusões sobre as funções e atividades examinadas, e que darão respaldo ao parecer do auditor”.

Conforme FRANCO e MARRA (1991, p. 251), “os papéis de trabalho constituem, pois, um conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor”.

Os papéis de trabalho básicos de uma auditoria deverão incluir, segundo FRANCO e MARRA (1991, p. 251), “demonstrações contábeis auditadas, balancete do razão, folha de ajustes, folhas de análises das contas do ativo, do passivo, das receitas, das despesas e folhas de análises das contas do patrimônio líquido”.

ORSATTO (1999, p. 27) descreve outros papéis de trabalho utilizados pelo auditor independente: “informações sobre as circularizações; cópias de estatutos, contratos, atas de assembleias e demais documentos; organogramas; fluxogramas; questionários de controles internos; extratos de contas”.

2.1.9 Relatório de auditoria

O relatório de auditoria é o meio pelo qual o auditor informa os usuários sobre o seu trabalho. Conforme FRANCO e MARRA (1991, p. 448), “a opinião final do auditor, exarada

no relatório, deve estar baseada em fatos concretos, devidamente comprováveis através dos papéis de trabalho, e em judicioso julgamento desses fatos, com total imparciabilidade e independência”.

Os relatórios de auditoria se dividem em formais e informais, conforme explica ORSATTO (1999, p. 30):

Os relatórios informais normalmente são informações verbais, repassadas aos administradores ou outros empregados da empresa auditada, referem-se a erros não relevantes e que podem ser sanados facilmente, sem que constem nos relatórios finais. Já os relatórios formais são informações escritas, sujeitas a determinadas normas de auditoria, normas previstas no contrato de prestação de serviço de auditoria e ainda normas legais, tais como as normas de auditoria independente.

O principal relatório é o parecer do auditor. Conforme à NBC T 11 (item 11.3.1.1), "o Parecer dos Auditores Independentes, ou Parecer do Auditor Independente, é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas”.

2.2 AUDITORIA: ASPECTOS CONTEMPORÂNEOS

Ao iniciar a elaboração desse trabalho, realizou-se uma pesquisa sobre o que foi elaborado e escrito nos últimos anos em auditoria externa. O foco das publicações pesquisadas estava centrado no “novo enfoque da auditoria independente”. Os assuntos discutidos tratavam principalmente da importância do auditor conhecer profundamente os negócios do cliente, os riscos da auditoria perante a entidade auditada e o planejamento da auditoria.

Baseado nisso, a abordagem desse trabalho dar-se-á sobre a importância do auditor externo em obter o máximo de conhecimentos sobre as atividades de seu cliente, bem como, a especialização, a responsabilidade e a confiabilidade do auditor, demonstrando também à sociedade a postura profissional, que tem conquistado ao longo de todos esses anos de

trabalho, procurando ele, como contador, manter seu espaço e direito único como auditor independente.

2.2.1 Análise histórica da auditoria

Desde os seus primórdios até fins da década de 1940, a auditoria externa era vista como uma revisão de contas, examinando limitadamente os aspectos contábeis. Dava-se ênfase às necessidades dos usuários externos, sendo um serviço voltado ao investidor. A denominação do relatório do auditor externo caracterizava-se como Certificado de Auditoria, e não Parecer de Auditoria.

Com o passar do tempo, notando-se a necessidade de utilizar-se também a auditoria como instrumento de gestão, a administração da empresa passou a contar com o apoio do auditor independente.

Conforme NASI (1997, p. 74), “somente no final da década de 40 os organismos profissionais dos países mais desenvolvidos passaram a emitir normas de auditoria reconhecendo o controle interno como a base para o auditor examinar as demonstrações contábeis, introduzindo-se nas normas o reconhecimento do processo de amostragem como técnica aplicável aos trabalhos de auditoria”. Nesse momento substituiu-se o chamado Certificado de Auditoria pelo Parecer.

Já a partir da década de 50, ampliaram-se os trabalhos dos auditores, destacando-se, segundo NASI (1997, p. 18): “o aumento da complexidade dos efeitos da legislação fiscal sobre os balanços e o surgimento do computador” (substituição do papel pelo disquete como elemento de prova da auditoria, a própria auditoria de sistemas que se iniciou), exigindo do auditor um aperfeiçoamento em informática.

Na década de 70, o avanço rápido dos processos de informatização mudaram completamente o processo de gestão, criando algumas mudanças significativas na profissão. Novas necessidades surgiram, como complementa NASI (1997, p. 19):

A Auditoria de Sistemas, para avaliar o grau de segurança e consistência das informações processadas eletronicamente; a Auditoria Operacional, visto que os sistemas informatizados

começaram a ser integrados, tornando-se necessário o exame de um processo completo em áreas-chaves como Compras, Vendas, Folhas de Pagamento, Investimentos, Imobilizado e outras; a Auditoria Administrativa, na qual os exames que antes eram limitados às demonstrações contábeis passaram também a englobar outras áreas da empresa, não relacionadas à contabilidade, iniciando-se, nesta época, as Auditorias de Gestão, visando a avaliar a economicidade, a eficiência e a eficácia.

NASI (1997, p. 19) complementa ainda que: “a década de 80 foi o início dos processos de Auditoria da Qualidade e da Auditoria de Desempenho, o que motivou um *boom* nos trabalhos dos auditores já na década de 90, com as exigências da ISO 9000”. Todos esses trabalhos surgiram como especiais e não no contexto da auditoria das demonstrações contábeis, segundo as Normas de Auditoria.

Com a nova realidade no mundo empresarial (qualidade total, reengenharia e outras tantas técnicas de gestão), buscou-se cada vez mais a redução dos custos e a busca da eficiência e eficácia, exigindo, desse modo, sempre mais dos auditores, e estes, para responder ao apelo, precisam acompanhar essas mudanças no cenário empresarial.

Neste trabalho, quando menciona-se o termo cenário, entende-se, segundo PORTER (1998, p. 223), que: “são visões parciais e internamente consistentes de como o mundo será no futuro e que podem ser escolhidas de modo a limitar o conjunto de circunstâncias que podem vir a ocorrer”.

PORTER (1998, p. 50) afirma que:

a liderança no custo exige a construção agressiva de instalações em escala eficiente, uma perseguição vigorosa de reduções de custo pela experiência, um controle rígido do custo e das despesas gerais, que não seja permitida a formação de contas marginais dos clientes, e a minimização do custo em áreas como P & D, assistência, força de vendas, publicidade etc. Intensa atenção administrativa ao controle dos custos é necessária para atingir estas metas. Custo baixo em relação aos concorrentes torna-se o tema central de toda a estratégia, embora a qualidade, a assistência e outras áreas não possam ser ignoradas.

Outro ponto a ser analisado é a inovação tecnológica. PORTER (1998, p. 223), cita que: “o ponto de partida para a previsão é a estimativa da evolução futura do produto e da tecnologia, em termos de custo, variedades do produto e desempenho”.

Segundo NASI (1998, p. 77),

os clientes passaram a exigir do auditor independente um maior envolvimento com os negócios da empresa, gerando, com isso, trabalhos especiais no campo da consultoria de gestão. Esse fato demonstra que foi a demanda do cliente que determinou uma nova postura do auditor independente, e não o inverso, ou seja, o auditor independente, de um modo geral, não é um inovador, não cria produtos novos, antecipando-se às necessidades dos seus clientes. Em nosso entender, esse é outro ponto conceitual que devemos analisar como profissão.

Os serviços prestados pelos auditores independentes nos últimos anos são: emissões de pareceres, cartas de recomendações sobre controles internos, assessoria tributária e societária e com grande incremento, a consultoria tributária e a consultoria de gestão.

Os dois últimos tipos não eram tratados e reconhecidos como trabalhos cabíveis a auditoria externa. Mas com o intuito de atender às necessidades do cliente, que hoje necessita mais do que um simples parecer ou uma carta de recomendações, o auditor teve que ajustar-se às suas exigências, dando às vezes mais valor a uma consultoria de gestão do que à própria auditoria das demonstrações contábeis.

Segundo NASI (1997, p. 77), “o Parecer dos Auditores é criticado por seu texto hermético, muito técnico, que o usuário, tanto interno como externo, não consegue entender”. Seria esse, então, um problema a resolver, que é o processo de comunicação entre o auditor independente e o usuário de um produto decorrente de seus serviços.

Conforme NASI (1997, p. 77): “a carta de recomendações sobre os Controles Internos foi perdendo força e importância, visto que as empresas, dentro do processo de informatização integrada, foram aprimorando seus controles internos de tal forma que as deficiências antes apresentadas foram sendo eliminadas”. Entende-se que o auditor deveria ser mais inovador, antecipando-se às necessidades de seus clientes, não aguardando a insatisfação do cliente para a partir disso mudar sua postura.

Cada vez mais tem-se dado importância aos serviços de assessoria contábil, tributária e societária, complementando os serviços de auditoria independente. NASI (1997, p. 77) comenta que: “muitas firmas de auditores inicialmente cobram à parte os serviços de assessoria, outras apresentam a assessoria como o plus do trabalho de auditoria, como forma de diferenciar seus serviços dos concorrentes”.

Essas mudanças na área de auditoria tornam-se vantajosas para ambos os lados, pois o auditor já detém todos os dados e números e sabe da potencialidade da empresa. Desse

modo, fica até mais fácil assessorar seu cliente em todas as áreas, além de tornar seu trabalho mais útil.

Para NASI (1997, p. 78), “os clientes querem uma informação voltada para o futuro. A IFAC emitiu a NIA 27¹, que prevê a emissão de uma opinião, pelo auditor independente, de informações contábeis projetadas, dando a elas mesmas uma garantia da consistência dos dados preparados pela administração”. As empresas utilizam o orçamento como instrumento de controle e orientação, além do fluxo de caixa e resultados estimados, podendo assim analisar ou projetar as informações futuras. Essas informações financeiras futuras são destinadas aos usuários externos, credores em geral e usuários internos. Há os externos que não estão trabalhando ou operando com a empresa, mas tem interesse em investir nela e há os externos que já investem nela e querem obter as informações e projeções futuras para decidir se continuarão com os investimentos.

Os credores avaliam o desempenho da empresa. Os usuários internos precisam decidir ou escolher as melhores opções, para tanto, necessitam desse tipo de avaliação.

Os auditores estão informando e repassando opiniões sobre acontecimentos passados, que não deixam de ser importantes, mas com certeza não seria essa a única informação requerida pelos usuários. Pretende-se chegar ao ponto de obter-se a mesma informação preparada pelos administradores com garantia e consistência oferecida pelos auditores independentes. Um exemplo prático seria um financiamento a longo prazo. Neste caso, é importante a opinião do auditor independente nas informações projetadas, sendo que caberia a ele esclarecer as bases que adotou para obter suas evidências, sempre de forma consistente, fazendo com que os dados projetados sejam compatíveis com os dados históricos.

Segundo NASI (1997, p. 78), as projeções devem levar em consideração:

- a) estudos de factibilidade, ou seja, se as ações propostas podem efetivamente ser aplicadas na empresa;
- b) estudos de mercado, considerando a reação dos concorrentes;
- c) estudos macroeconômicos, de modo a visualizar os efeitos da política econômica governamental no mercado no qual a empresa atua.

¹ NIA27: norma emitida pela IFAC (Federação Interamericana dos Contadores), que prevê bases para a projeção com emissão de uma opinião pelo auditor independente, tal como o ciclo de operação, ou seja, quando o auditor emitir opinião sobre informações projetadas, ele deve esclarecer as bases que adotou para obter suas evidências.

Sendo esse um cenário realista para o auditor independente, ele deve participar do processo com todos os recursos possíveis e com toda a sua qualificação, pois os empresários querem informações para basear suas decisões, caso contrário ele pode ser substituído por outro profissional.

NASI (1997, p. 80), comenta que: “o Auditor Independente deve estar consciente do seu novo papel junto ao empresário, tornando seu trabalho mais útil, abrangente e eficaz. A eficácia é medida pelo retorno que o auditor dá aos negócios de seu cliente, ajudando-o a obter melhores resultados”.

O auditor independente deve conhecer profundamente os negócios de seus clientes, para poder agregar contribuições, visando melhorar a eficácia de sua gestão. Para que isso ocorra, o auditor deve ter uma qualificação de alto nível, competência para atender tanto aos usuários internos quanto aos externos, observar os princípios contábeis e o grau de independência.

Com o objetivo de levar aos usuários o maior número possível de informações para a tomada de decisões, o auditor independente deve contribuir com os seguintes enfoques, descritos por NASI (1997, p. 80):

- avaliar a estrutura organizacional da empresa, de modo a torná-la mais ágil e eficiente;
- assessorar o cliente nas decisões mais relevantes da empresa, tais como, novos investimentos, mudança de perfil de ativos e passivos, etc.;
- avaliar sistematicamente os resultados apurados;
- contribuir para a elaboração do planejamento estratégico da empresa;
- avaliar e contribuir em programas de participações dos empregados nos resultados da empresa;
- assessorar o cliente em dotar a empresa de controles internos eficazes;
- assessorar na elaboração de fluxos de informações gerenciais;
- sugerir novas alternativas de negócios ao cliente;
- analisar a empresa como um todo, e não somente as demonstrações contábeis;
- avaliar os aspectos de produtividade e economicidade.

2.2.2 Panorâmica do relacionamento entre a auditoria externa e a interna

Para emitir um parecer de auditoria sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis de uma empresa, o auditor efetua diversos procedimentos, a fim de colher

evidências que fundamentem sua opinião. Para obter essas evidências, o auditor planeja e determina a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos a serem aplicados. Essa é uma das principais tarefas do auditor, pois trata-se de elementos que influenciam o processo de coleta de evidências. Para ARAÚJO (1997, p. 56), “o auditor independente deve obter compreensão suficiente de planos, políticas e procedimentos de controles internos para planejar a auditoria e verificar se tais políticas e procedimentos estão em operação”.

Cabe salientar que todas as informações obtidas são de extremo sigilo, conforme expõe CAMARGO (1997, p. 50): “o auditor deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho, não as divulgando, sob qualquer circunstância, para terceiros sem autorização expressa da entidade auditada, salvo quando houver obrigação legal de fazê-lo. O dever de manter o sigilo continua depois de terminados os compromissos contratuais”.

A auditoria externa é exercida por um profissional independente à empresa, e seu objetivo resume-se na emissão de um parecer acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis divulgadas pela empresa auditada. ARAÚJO (1997, p. 54) afirma que: “uma das responsabilidades do auditor, ao conduzir uma auditoria de acordo com os padrões profissionais, é a de obter evidências competentes e suficientes que proporcionem bases razoáveis para expressar uma opinião sobre a validade das demonstrações contábeis de uma empresa. Para cumprir com essa responsabilidade, o auditor precisa ter plena independência junto à entidade sob exame”.

Cumprido salientar que, em virtude de imposição legal (Lei nº. 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976) “as sociedades anônimas de capital aberto são obrigadas a divulgar suas demonstrações contábeis acompanhadas do parecer do auditor independente, incorporando, assim, no âmbito dessas companhias abertas, o caráter imperativo da auditoria externa”.

No que se refere à auditoria interna, o objetivo primordial, segundo ARAÚJO (1997, p. 54), “é promover a eficiência e eficácia da engrenagem operacional/financeira da empresa. É uma atividade que se preocupa, fundamentalmente, com a melhoria dos processos de controles internos, visando assegurar a qualidade e validade das informações produzidas por esses controles, necessárias à tomada de decisões por parte da administração da companhia”.

Enfatiza-se, assim, que não se deve imaginar que a existência de auditoria externa elimine a necessidade da auditoria interna, tampouco a recíproca é verdadeira.

Para compreender melhor, a auditoria externa utiliza-se das informações da auditoria interna, verificando a natureza, oportunidade e a extensão dos trabalhos dos auditores internos. Mas, vale registrar que, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (Resolução nº 821-97, ex-701/91), prescreve: “a utilização dos trabalhos dos auditores internos em nada modifica a responsabilidade do auditor independente, mesmo quando os auditores internos tenham contribuído significativamente para a realização dos trabalhos”.

Para prestar um assessoramento de alto nível, exige-se que os auditores internos sejam profissionais da maior competência. Para obter a avaliação dos conhecimentos dos auditores internos, ARAÚJO (1997, p. 55) expõe alguns aspectos:

- a) nível educacional e experiências profissionais dos auditores internos;
- b) títulos profissionais e cursos de atualização;
- c) políticas, programas e procedimentos de auditoria;
- d) políticas de contratação dos auditores internos;
- e) supervisão e revisão das atividades dos auditores internos;
- f) qualidade dos papéis de trabalho, dos relatórios e das recomendações, e
- g) avaliação de desempenho dos auditores internos.

No que tange aos serviços prestados pelos auditores internos, o auditor independente, para proceder à sua avaliação, deve obter informações, como coloca ARAÚJO (1997, p. 56):

- Quanto à posição, na companhia, do auditor interno responsável pelas funções de auditoria, indagando se:
 - a) o auditor interno depende de executivo com nível suficiente para assegurar ampla cobertura da auditoria interna e se a administração leva em conta as ações, conclusões e recomendações dos auditores internos;
 - b) o auditor interno tem acesso direto e reporta-se regularmente ao presidente da companhia ou conselho de administração;
 - c) o conselho de administração, diretor ou presidente da companhia decide ou supervisiona as decisões relativas à contratação dos auditores internos.
- Quanto às políticas para assegurar a objetividade dos auditores internos com respeito às áreas auditadas, incluindo:
 - a) políticas que proíbam os auditores internos de auditarem áreas onde estão empregados parentes ou familiares em posições importantes e sensíveis de auditoria;
 - b) políticas que proíbam os auditores internos de auditarem áreas em que essas pessoas tenham trabalhado como empregados anteriormente.

Para ARAÚJO (1997, p. 56), “o auditor independente deve obter compreensão suficiente de planos, políticas e procedimentos de controles internos para planejar a auditoria e verificar se tais políticas e procedimentos estão em operação”. Esses procedimentos aplicados pelos auditores internos podem proporcionar informações úteis ao auditor.

Quando detectar riscos de erros, que poderão afetar as demonstrações contábeis, o auditor independente deve proceder a uma avaliação completa dos riscos de erros relevantes. Isso pode afetar o planejamento global da auditoria. Segundo ARAÚJO (1997, p. 57), “se o plano de trabalho dos auditores internos incluir desenvolvimento de trabalhos em diversas localidades, o auditor pode coordenar os trabalhos com os auditores internos e, assim, reduzir o número de localidades onde teria de aplicar procedimentos de auditoria”.

ARAÚJO (1997, p. 58) expõe dessa maneira uma forma de coordenar os trabalhos com os auditores internos:

- a) realizar reuniões periódicas;
- b) apreciar programas de trabalho;
- c) ter acesso aos papéis de trabalho dos auditores internos;
- d) revisar os relatórios de auditoria;
- e) discutir possíveis problemas de contabilidade e auditoria.

O processo de avaliação da qualidade e eficácia dos trabalhos dos auditores internos, depende do alcance do efeito de seus trabalhos sobre os trabalhos de auditoria. Ao executar os procedimentos de avaliação da eficácia dos trabalhos dos auditores internos, o auditor, segundo ARAÚJO (1997, p. 58), deve verificar se:

- a) a extensão dos trabalhos é apropriada aos objetivos;
- b) os programas de trabalho são adequados;
- c) os papéis de trabalho documentam o trabalho executado, incluindo evidências de supervisão e revisão;
- d) as conclusões são apropriadas às circunstâncias;
- e) os relatórios são compatíveis com os trabalhos executados.

Para testar alguns trabalhos executados pelos auditores internos que tenham reflexos relevantes nas demonstrações contábeis, ARAÚJO (1997, p. 59) sugere duas maneiras:

- a) analisar alguns controles, transações e saldos examinados pelos auditores internos;

- b) verificar controles, transações e saldos similares que não tenham sido, recentemente, examinados pelos auditores internos.

A matéria abordada constitui uma ferramenta de avaliação das funções de auditoria interna, cuja observância se torna necessária por parte do auditor independente.

2.2.3 Um desafio definido para o auditor externo como agente do desenvolvimento empresarial

Analisa-se inicialmente os diversos cenários em que está colocado o auditor externo no mundo globalizado e com tantas novas exigências por parte dos usuários externos e internos.

Conforme comenta NASI (1997, p. 16), “os usuários não querem do auditor externo informações consistentes sobre o passado da entidade, mas sobre o seu futuro, suas potencialidades de gerar lucro, sua tecnologia, a capacitação de sua gestão, a qualificação de seu pessoal e sua flexibilidade para enfrentar desafios”.

O trabalho dos auditores externos ainda não teve nenhum substituto à altura, tanto pela qualificação técnica como pela postura profissional, onde a independência da opinião é o fator de maior credibilidade no mercado de ações e empresas emergentes. Já, sob o enfoque atual, existem usuários do trabalho do auditor com novas exigências quanto à tempestividade, consistência e nível de informações mais facilmente entendíveis pelos investidores das entidades. Eles não querem simplesmente informações sobre o passado da entidade, mas sobre o futuro, abrangendo desse modo a entidade em seu todo.

NASI (1997, p. 17) comenta que, “muitos contadores estão propondo uma reengenharia na contabilidade e na atividade do auditor independente. Mas será que isso é necessário? Ou será que não é inerente a algumas situações específicas, determinadas pela pouca evolução da profissão em alguns países, pela pouca força que os organismos profissionais têm junto aos governos e órgãos regulamentadores do mercado de capitais?”.

O caminho, portanto, é a discussão por parte dos auditores externos, daquilo que eles podem dar aos usuários, tanto internos como externos, e do que eles desejam em termos de informações contábeis. Conforme NASI (1997, p. 17):

Não se trata de algo novo, de uma revolução completa nos trabalhos de auditoria, mas, sim, da implementação gradativa, baseada num processo permanente de intercâmbio de opiniões, que vem determinando novas exigências ao auditor, não apenas porque os usuários solicitaram, mas porque muitos auditores foram criativos e procuraram antecipar-se às solicitações dos usuários de seus serviços. E isso ocorreu num número expressivo de casos.

NASI (1997, p. 17), comenta ainda que "indiscutivelmente, nossa profissão é conhecida por andar atrás dos fatos. Os empresários criam as situações de negócios, e a contabilidade, muitas vezes, não tem pronta uma resposta adequada para o controle da operação".

São criadas no mercado muitas situações de negócios, a contabilidade precisa se preocupar com o controle dessas operações. Os Bancos Centrais dos países desenvolvidos têm se preocupado com a soma de recursos movimentados diariamente no mercado financeiro, sem controles eficazes. Bancos quebram, administradores são colocados sob suspeita de mau gerenciamento, auditores independentes são processados, investidores perdem tudo. NASI (1997, p. 17) coloca em questão: "mas não há controle sobre essas instituições? Pode um banco quebrar da noite para o dia? Lógico que não: tanto não há controle suficiente, como nenhum banco quebra da noite para o dia. É um processo, o conhecimento que o auditor tem do mesmo, faz a diferença entre o auditor e o AUDITOR".

2.2.4 O que os usuários querem dos serviços de auditoria independente

As empresas que contratam serviços dos auditores independentes, precisam avaliar esses serviços como um "investimento", e não como "despesa", havendo portanto, retorno para a empresa. Esse retorno se dá de várias maneiras, como enfatiza NASI (1993, p. 22):

- segurança, para os dirigentes, quanto à fidedignidade dos valores constantes dos demonstrativos preparados pela contabilidade, porém em cima de todo um sistema de controles internos, cuja responsabilidade é da administração;
- contribuição, através de observações e sugestões, para melhorar a eficácia dos controles internos e do sistema contábil;
- contribuição no assessoramento sobre assuntos como: impostos, legislações e planejamento tributário;
- avaliar novos investimentos ou alternativas comerciais;
- sugestões para reduzir e racionalizar custos e melhorar o fluxo de caixa.

NASI (1993, p. 23) questiona “se temos de continuar examinando e emitindo uma opinião sobre as demonstrações contábeis, só nos pronunciando sobre a empresa quando ficar evidenciada a sua falta de continuidade, ou temos de começar a pensar em emitir uma opinião sobre a empresa, sobre os seus negócios e suas perspectivas para o futuro?”.

O que se nota é que o parecer não é o produto mais importante a ser entregue pelo auditor, mas sim, consequência de uma série de exames realizados na empresa como um todo. O parecer do auditor, no meio ou no final do ano, é consequência de um conjunto de serviços em que, o que é examinado não é o balanço, mas a empresa num sentido amplo e geral.

NASI (1993, p. 22) afirma que: “o auditor que ficar limitado ao exame das demonstrações contábeis e dos aspectos fiscais e legais do seu cliente, tende a desaparecer”. Mas, surge aí uma pergunta: até que ponto o auditor independente pode ir sem se transformar num efetivo consultor? Quando o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) realizava a redação das Normas Profissionais de Auditoria, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) sugeriu proibir o auditor externo de realizar qualquer tipo de trabalho de consultoria. Algumas limitações foram definidas, mas por ser esse um assunto polêmico e ter inúmeros argumentos, ficou para uma análise mais aprofundada.

A pergunta principal é: porque contratar um outro consultor externo se o próprio auditor que conhece os problemas pode identificar e apontar as soluções? São perguntas difíceis de serem respondidas, principalmente em épocas em que todas as empresas se preocupam em diminuir os custos e racionalizar suas atividades.

Como opção de atendimento às necessidades dos clientes, as principais firmas de auditoria têm resolvido o problema utilizando duas empresas distintas, uma de auditoria e outra de consultoria. Quando é trabalho amplo de consultoria organizacional, de produtividade e outros serviços, são direcionados para a empresa de consultoria.

Na visão de NASI (1993, p. 23) o questionamento a ser feito é: “será que o enfoque da auditoria não deve mudar? Será que devemos ficar limitados a dizer se as demonstrações contábeis representam (ou não representam) adequadamente a situação patrimonial e financeira da empresa numa determinada data e seu resultado no período? Será somente isso que o cliente e o usuário externo querem saber?”.

Na concepção de NASI (1993, p. 23), o auditor poderia, por exemplo, opinar sobre os seguintes pontos:

- se a empresa vai bem, ou mal, em termos econômico-financeiros, organização, eficácia gerencial, tecnológica etc;
- comparar seu desempenho com períodos anteriores;
- seu posicionamento no mercado competitivo;
- em que setor gerou lucro ou prejuízo;
- se constitui bom negócio investir na empresa, qual a capacidade de ela gerar resultados e a que taxa de retorno.

2.2.5 O novo cenário empresarial e áreas em que o auditor independente deve atuar e emitir opiniões sobre a entidade

Ao analisar-se o processo histórico do desenvolvimento da auditoria externa, vê-se que isso se deu devido à complexidade dos negócios, mudanças dos instrumentos de gestão, novas ferramentas como a informática, colocadas à disposição das empresas, novos conceitos de controle, exigências do governo com a qualidade dos produtos (ISO 9000), produção de bens com custo cada vez mais reduzido, etc.

Diante dessas novas exigências apresentadas ao auditor independente e, dentro da nova concepção empresarial, NASI (1997, p. 21) identifica algumas áreas de operação das entidades que devem ser examinadas pelos auditores externos:

- segurança dos sistemas informatizados adotados pela entidade;
- impacto dos riscos dos negócios, quer pela situação de créditos dos clientes, quer pelo relacionamento entre entidade e fornecedores;
- grau de dependência e credibilidade junto aos seus financiadores;
- nível de prestação de contas da entidade aos acionistas (sócios e associados);
- auditoria da qualidade, englobando as exigências da ISO 9000 E ISO 14000;
- auditoria de um balanço social da entidade;

- avaliação dos sistemas de custos;
- auditoria dos sistemas de gestão adotados pela entidade;
- auditoria de balanços projetados;
- avaliação de cenários futuros da entidade (produtos que fabrica, concorrentes, tecnologia e recursos humanos);
- auditoria de programas de participação dos empregados nos resultados ou lucros das empresas.

Ao emitir o Parecer sobre as demonstrações contábeis de uma entidade, o auditor não poderá dar uma resposta a todos esses itens. Cabe a ele saber identificar os pontos de interesse do seu cliente, dando a resposta adequada às suas necessidades.

NASI (1997, p. 21) cita também alguns pontos que os auditores independentes devem abranger em seu trabalho para propiciar aos clientes bons serviços e para que seu trabalho seja útil e eficaz, contribuindo fundamentalmente para o sucesso da gestão:

- o auditor independente deve conhecer profundamente o negócio de seu cliente, do contrário será muito difícil contribuir com sugestões, agregar contribuições que possam melhorar a eficácia da gestão;
- a qualificação do auditor independente e sua equipe de trabalho deve ser de alto nível, com visão ampla de negócio da entidade e do mercado em que esta atua;
- o auditor independente deve saber identificar as necessidades dos usuários internos e externos, visto serem diferentes os objetivos;
- a contabilidade deve ser a base do processo informativo, ou seja, deve ser o banco de dados da entidade;
- a tempestividade das informações é fator importante;
- o usuário interno deve saber tudo o que vai ser divulgado ao usuário externo antecipadamente, com o objetivo de preparar o administrador do negócio com as eventuais indagações dos usuários externos;
- o auditor deve dar aos dados por ele fornecidos aos usuários externos e àqueles que a entidade produz dentro do processo de informação a eles, a necessária credibilidade;
- o auditor deve demonstrar um grau de independência inquestionável, e isso deve ficar evidenciado de todas as formas aos usuários externos;
- o usuário interno necessita da maior quantidade possível de informações para a tomada de decisões, e o auditor independente, como um consultor de negócios, deve contribuir decisivamente para a consecução destes objetivos.

NASI (1997, p. 22) deixa claro que: “o fato de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas não deve ser fator inibidor para um assessoramento maior ou uma consultoria construtiva ao negócio do cliente”.

Os empresários não querem simplesmente demonstrações contábeis auditadas, mas sim, a empresa como um todo auditada, avaliada e criticada. Destaca-se ainda que

informações projetadas como fonte de dados para orientar novos investimentos na entidade são de muita importância.

2.2.6 Tipos de relatórios a serem emitidos pelo auditor independente

Um grande questionamento que se faz na preparação dos relatórios de auditoria destinados aos usuários, quer internos, quer externos, é a diferença de interesses que cada um tem sobre a entidade. Para os usuários internos não há tantas dificuldades do auditor externo ampliar o nível de informações, podendo ser resolvida numa reunião entre o auditor e o administrador da entidade auditada. Já para os usuários externos, isso se mostra mais difícil de equacionar, pois o auditor externo deve ter um cuidado especial com o nível de satisfação dos usuários externos e com as necessidades de seus clientes.

Os usuários internos querem que o auditor independente seja praticamente um consultor de negócios, por ter ele um bom conhecimento da empresa e ter uma boa formação profissional para o propósito. Eles querem sugestões sobre os controles internos e o modo de gestão da entidade, baseada nos trabalhos de auditoria realizados.

Já os usuários externos, especialmente os investidores, querem informações amplas sobre a entidade, a capacidade de sua gestão e a sua potencialidade para gerar lucros.

Segundo NASI (1997, p. 23), “não temos dúvida de que um relatório circunstanciado, com análise descritiva de todos os processos adotados na empresa, pode auxiliar em muito as decisões que serão tomadas pela direção da entidade”.

NASI (1997, p. 23) coloca então, alguns informes que podem satisfazer os clientes:

- relatórios periódicos (trimestral / semestral) sobre os controles internos, contabilidade e informática;
- informes periódicos dos auditores independentes aos seus clientes sobre as principais alterações na legislação fiscal e societária;
- relatórios sobre a análise dos dados de balanços projetados, a estrutura de custos, competitividade no mercado onde atua, pontos fortes e fracos perante seus concorrentes, avaliação da estrutura organizacional, apresentando sugestões para tornar a administração da entidade mais eficaz.

O auditor independente deve ter a capacidade de identificar as necessidades de seus clientes, formulando assim, um programa de trabalho capaz de dar essas respostas a eles.

2.2.7 Abordagem da auditoria em sistemas de computador

A utilização de computadores no mundo moderno já é um fato, não mais uma expectativa. A auditoria do terceiro milênio irá operar microcomputadores superpotentes e compactos (notebook), com microimpressoras e programas que se interligam aos computadores do cliente e do escritório da firma de auditoria, produzindo, assim, os papéis de trabalho em mídia eletrônica (disquetes, disco rígido, etc).

Segundo SILVA (1995, p. 75), “para ser eficiente, o auditor deve ter algum grau de conhecimento em linguagens de programação, operação de computadores, *hardware*, *software* e análise de sistemas. O auditor deve ser totalmente capaz de preparar programas ou usar pacotes de software de auditoria para avaliar a operação de um sistema”.

O auditor externo deve saber diferenciar a auditoria contábil e a auditoria de computadores. Na auditoria contábil existem duas abordagens: uma é a auditoria transacional, que é a forma mais tradicional de se executar um exame nas demonstrações contábeis, dando ênfase ao exame das transações; já a outra é a auditoria analítica, que consiste na avaliação do sistema e posterior investigação das possíveis deficiências.

SILVA (1995, p. 70) conceitua a auditoria transacional como:

A avaliação e o exame do sistema de controles internos que visam determinar a extensão e profundidade das verificações na documentação comprobatória. Entretanto, a ênfase principal deste tipo de auditoria é o exame das transações. A Auditoria Analítica é orientada para os sistemas e se baseia na análise de fluxogramas e em provas limitadas de procedimentos. Por enfatizar a análise de fluxogramas e em provas limitadas dos sistemas como forma de obter evidências, a auditoria assim descrita recebe o nome de auditoria analítica.

A auditoria de computadores trata inicialmente da revisão dos controles internos estabelecidos pela administração, de como as transações fluem através do sistema e até que

ponto existe controle das transações. Refere-se também, aos testes das transações no sistema contábil e sua validade e exatidão (revisão de cálculos e saldos).

Conforme SILVA (1995, p. 70), a auditoria do computador apresenta-se em dois termos:

- abrangência: está relacionada com a extensão do serviço da auditoria, ou seja, o que vai ser examinado, quais controles serão examinados (controles em torno do computador e de seus aplicativos);
- abordagem: refere-se ao nível de detalhamento da auditoria, ou seja, como se examinará. Mediante testes de observância ou substantivos, ou ambos?.

O AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) dispõe o seguinte conceito sobre os testes de observância e testes substantivos, traduzidos pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e aqui citados por SILVA (1995, p. 70):

- Os testes de observância visam à obtenção de uma razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da entidade.
- Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

Nos testes de observância, é importante que o auditor faça uma revisão do controle interno sobre o sistema do CPD (Centro de Processamento de Dados), que vem a facilitar seu trabalho, conseguindo saber como as transações fluem através do sistema e até que ponto pode confiar nos controles internos contábeis dentro do CPD da empresa do cliente.

Conforme SILVA (1995, p. 72), os testes substantivos na área de CPD dividem-se em:

- auditoria em torno do computador: refere-se aos controles gerais ou no ambiente em que as informações são colhidas, processadas e colocadas à disposição do usuário. Quando os sistemas fornecem um bom número de cópias de leitura direta, facilitando os procedimentos de acompanhamento, as técnicas em torno de computador são apropriadas.
- auditoria através do computador: são os casos em que os sistemas fornecem poucas cópias de leitura, sendo necessário o uso do equipamento e dos programas de computador do cliente para testar os dados.

- auditoria com o computador: o computador do cliente pode ajudar muito o auditor na realização do exame. Já existem programas que permitem o cumprimento de várias tarefas de auditoria com o uso do equipamento de CPD do cliente. Os programas de computador podem executar tarefas, tais como: amostras estatísticas de auditoria, verificação matemática de cálculos, resumos, etc.

Os auditores devem olhar para o ambiente dos sistemas como um todo, da ocorrência do fato até seu registro nos livros da organização. Deve assegurar-se de que sejam feitos treinamentos das pessoas que operam o sistema; controles sobre mudanças para o sistema, adequados procedimentos de segurança para proteger os dados do usuário, enfim, todos os controles possíveis para salvaguardar os ativos da organização. SILVA (1995, p. 76) cita que:

devido às grandes mudanças nos aplicativos utilizados nos sistemas de computador, face aos diversos planos econômicos dos últimos anos, ainda não é muito grande a utilização de auditoria em sistemas de computadores, como elemento de redução de custos. Para que possamos substituir os procedimentos ditos manuais, reduzindo custos com as futuras auditorias, seria necessária certa estabilidade no ambiente de controle e seus aplicativos. Não quer dizer que as empresas não estejam avançadas em recursos de informática, mas que as mudanças na legislação brasileira e a ausência de um verdadeiro ambiente de controle nas empresas prejudicam a aplicação dessas técnicas.

Portanto, não é necessário ser especialista em informática, mas sim, possuir conhecimentos suficientes para, como auditor, saber solicitar ao especialista o que se necessita dele para o planejamento de seu trabalho.

2.2.8 O desafio do auditor diante da internacionalização dos mercados

Aumentam cada vez mais os desafios do auditor independente ante a globalização dos mercados, tanto de solicitações por parte de empresas atuantes no mercado de capitais, como de empresas de capital fechado que buscam novos horizontes empresariais.

Segundo NASI (1995, p. 17), “atualmente, os negócios entre empresas de diversos países, muitas delas de pequeno e médio porte, passam ao largo das bolsas de valores, mas estão fortemente calcados no processo de globalização da economia”.

Todas essas empresas deparam-se com alguns problemas, como descreveu NASI (1995, p. 17):

- normas contábeis diferenciadas em cada país, que determinam:
 - forma de exposição das informações contábeis de modo heterogêneo;
 - critérios diferenciados de avaliação de ativos e passivos;
 - grau de informação aos acionistas ou usuários em geral sensivelmente diferentes quanto à forma e ao conteúdo.
- normas de auditoria:
 - pareceres de auditores com estrutura e conteúdo diferenciados;
 - exigências legais e regulamentares não-uniformes.

Como o processo de globalização é irreversível, deve-se entender esses problemas e procurar solucioná-los, buscando instrumentos de avaliação uniformes, para que os usuários dos serviços dos auditores não busquem outros meios que lhe sejam úteis para atingir seus objetivos.

Atualmente cada país tem suas próprias normas de auditoria e adotam as GIAS (Guias Internacionais de Auditoria) da IFAC, com adaptações às situações locais. Por exemplo: nos cinco países do Cone Sul (Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Chile) há alguma semelhança quanto ao tipo de trabalho desenvolvido pelo auditor. O Brasil e a Argentina seguem normas próprias, porém, com bases diferentes. A Argentina segue as anteriores normas de auditoria do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) e o Brasil segue as GIAs da IFAC (Federação Internacional de Contadores).

2.2.9 Os efeitos da globalização

Com a globalização da economia, as empresas que têm suas ações cotadas em bolsa de valores também lançaram seus papéis em bolsas de outros países, sendo obrigadas a preparar demonstrações contábeis segundo as normas contábeis do país onde será realizado o lançamento das ações. Segundo NASI (1995, p. 18), “como os pareceres dos auditores não são uniformes em países diferentes, eles devem ser reelaborados e emitidos de forma que o usuário (investidor) do país onde vai ser feito o lançamento possa entender”. Existem apenas

seis empresas de auditoria (as big-six)² que universalmente são reconhecidas no âmbito dos mercados de capitais globalizados. As empresas que não mantêm como seu auditor uma dessas entidades tem de recorrer a uma delas, caso tenha intenção de obter recursos no mercado de capitais fora de seu país. Se as normas contábeis e de auditoria fossem uniformes no mundo todo, poderia ser aceito o balanço com parecer emitido pelo auditor do país de origem.

No mercado de capitais e financeiro internacional, os profissionais que dirigem e tomam as decisões das empresas podem ganhar pelos seus êxitos, como também, pagar pelos fracassos. NASI (1995, p. 19) comenta que: “é mais fácil rotular a demonstração contábil com um parecer de uma big-six do que ficar explicando sobre a confiabilidade de um balanço auditado por um auditor desconhecido no mercado de capitais onde vão ser lançadas as ações”. Muitos desses fatores são por questão de zelo e conservadorismo da empresa ou por falta de preparo do auditor independente do país-sede, que não oferece cobertura internacional ao seu cliente.

O livre exercício profissional, por um auditor independente, em outro país deve ser gradativa e permanentemente perseguido, observando-se o equilíbrio no desenvolvimento da profissão nos universitários, mediante prévia análise das condições pelos organismos profissionais.

Para NASI (1995, p. 19), “a harmonização das normas de auditoria é fator importante para delimitar perfeitamente as responsabilidades do auditor independente”.

Frente a globalização dos mercados, outro fator importante nesta discussão é a legislação existente em alguns países que regulam o exercício profissional. Após a conclusão do curso universitário de Ciências Contábeis, é exigido o registro no Conselho Profissional respectivo e, sem ele não há exercício legal da profissão. Em alguns países o exame de ordem é o requisito para o exercício legal da profissão. Já em outros países não há exigência alguma.

Consciente da realidade e diante das dificuldades em encontrar a eficácia nas universidades em termos de nível de aprendizado dos alunos, uma verdadeira solução para essa questão é o exame de ordem, aplicado por universidades. KOLIVER (1994, p. 29): defende que “esse exame teria por finalidade assegurar a comprovação de conhecimentos de

² Big-six são as 6 grandes empresas de auditoria reconhecidas no âmbito do mercado de capitais e que possuem um faturamento anual superior a US\$ 3,0 bilhões.

nível mínimo para o exercício profissional nos primeiros anos, o que forçaria a adequação das escolas, de forma a satisfazerem o mínimo em causa. De outra parte, ensejaria um ‘ranking’ nacional de faculdades, segundo a quantidade de aprovações obtidas, provocando sadia concorrência, que só poderia beneficiar o País”.

3 REFLEXÕES SOBRE O PAPEL ATUAL DO AUDITOR INDEPENDENTE

Neste trabalho buscou-se iniciar um questionamento sobre o processo evolutivo do trabalho do auditor independente, abordando o papel do auditor perante a sociedade e as inovações na área de auditoria devido à globalização dos mercados e o desenvolvimento da informática.

Com vista a atingir tal proposta, foram apresentados: o problema visualizado, os objetivos a serem atingidos, a justificativa, a metodologia de trabalho utilizada, que refere-se a uma pesquisa bibliográfica e as limitações da pesquisa. Após isso, iniciou-se a fundamentação teórica sobre auditoria e suas contribuições para com a sociedade.

A auditoria é uma técnica contábil que examina os registros patrimoniais, obtendo informações internas e externas, verificando a exatidão dos registros contábeis e a confiabilidade das demonstrações, emitindo um parecer sobre o resultado obtido durante o trabalho.

A auditoria tem como objeto os registros contábeis e toda documentação que comprove a veracidade dos registros. O objetivo principal do auditor é emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas, dando credibilidade às demonstrações e endossando a veracidade dos registros contábeis.

A credibilidade, atualmente, complexa na sua obtenção, prende-se, cada vez mais, aos aspectos quantitativos e qualitativos das informações disponíveis, à velocidade com que são preparadas essas informações, que são base fundamental para se fazerem negócios na atualidade. A credibilidade que se busca, depende exclusivamente da qualidade e seriedade do trabalho do auditor externo.

A responsabilidade do auditor é de fundamental importância para o exercício da profissão. É indispensável a competência, honestidade, bom senso, paciência e entre tantas outras qualidades, o sigilo.

No trabalho do auditor externo, os controles internos são de suma importância e uma das primeiras avaliações quando da realização de uma auditoria, pois quanto mais eficientes forem os controles internos, maior segurança tem o auditor com relação aos exames que executa.

Para o desenvolvimento das tarefas, o auditor planeja seu trabalho, define ações a serem tomadas e objetivos a serem alcançados. Como tarefa preliminar traçada pelo auditor, o programa de auditoria trata da previsão dos trabalhos, dos procedimentos a serem adotados, com o objetivo de possibilitar a obtenção de informações suficientes para o auditor emitir sua opinião.

Em consonância ao programa de auditoria, o auditor utiliza os papéis de trabalho, que referem-se à documentação que registra o resultado da obtenção de evidências, as quais dão respaldo para as conclusões sobre as atividades examinadas, que são expressadas no Parecer de Auditoria, que é a opinião final do auditor, de forma clara e objetiva e com total imparcialidade e independência.

Uma das prerrogativas profissionais do Contador é o exercício da auditoria contábil independente e, o desempenho dessa técnica como especialização das atividades do Contador, desde os primórdios dá ênfase ao usuário externo, uma vez que se trata de um serviço voltado ao investidor.

A partir da década de 50, com o surgimento do computador, motivou-se uma nova etapa no processo de auditoria, que se consolidou na década de 80, com início da auditoria de sistemas e a substituição do papel pelo disquete como elemento prova da auditoria, chegando nos dias atuais num processo altamente sofisticado, ocorrendo uma mudança drástica no enfoque de trabalho do auditor externo.

Novas exigências passaram a ser feitas aos auditores independentes, desde o acompanhamento dos resultados alcançados até a avaliação e medição da eficácia das medidas implantadas. Com a reengenharia, programas de qualidade total, novas técnicas de

gestão, empresas buscam cada vez mais a redução dos custos e a implantação de programas que possibilitem a busca da eficiência e eficácia, fazendo com que o auditor externo acompanhe todas essas mudanças no cenário empresarial, envolvendo-se cada vez mais nos negócios da empresa.

Surtem assim alguns questionamentos quanto à necessidade de o auditor externo aperfeiçoar-se: o que tais trabalhos tem a ver com o auditor externo? É função do auditor dar essas respostas ao seu cliente? O que querem os empresários a mais dos auditores externos, além da emissão de sua opinião sobre as Demonstrações Contábeis?

Nota-se que principalmente os usuários internos, ou seja, a administração, querem algo mais do auditor externo. Surge aí um novo produto a ser oferecido pelos auditores aos seus clientes, que é praticamente uma assessoria contábil, complementando seus serviços. Salienta-se que muitas empresas de auditoria separam os serviços de auditoria, dos serviços de consultoria e assessoria prestados aos seus clientes. Outras firmas apresentam esses serviços como fator diferencial de seu trabalho.

Esse tipo de inovação é vantajoso para ambos os lados, pois o auditor prestando esses serviços, torna seu trabalho mais útil ainda e, por outro lado, as empresas que contratam as firmas de auditoria externa, já depositam toda confiança nelas, tendo os auditores à disposição todos os dados e informações sobre a entidade auditada, fica mais fácil e econômico a utilização dos serviços dos próprios auditores para um assessoramento e uma consultoria.

Para incumbir-se dessas tarefas, os auditores externos devem estar conscientes do seu novo papel junto ao empresário, necessitando conhecer profundamente os negócios de seu cliente, podendo assim agregar contribuições visando sempre melhorar a eficácia de sua gestão.

O auditor externo, antes de iniciar seu trabalho, deve planejar, determinar os objetivos e sua extensão. Dentro desse planejamento ele pode contar com o apoio do auditor interno da empresa auditada. Porém, deverá analisar o grau de conhecimentos dos auditores internos, a extensão de seus trabalhos na empresa, para verificar o grau de qualidade e a validade das informações por eles produzidas. Analisando os cenários em que o auditor está inserido no mundo globalizado e com tantas novas exigências por parte dos usuários internos

e externos, verifica-se que pela qualificação e postura profissional do auditor externo, ainda não houve nenhum substituto à altura, pois a independência da opinião é o fator de maior credibilidade no mercado. Mas, existem novas exigências quanto ao nível de informações, não bastando a emissão de uma opinião sobre o passado da entidade, e sim sobre o futuro, abrangendo a entidade como um todo, sobre seus negócios e suas perspectivas para o futuro. É válida, por exemplo, a opinião do auditor externo no posicionamento da empresa no mercado competitivo, na comparação de desempenho com outros períodos, na sua taxa de retorno de investimento, nos setores em que gerou lucros e onde ocasionou prejuízos.

Cabe ao auditor identificar as áreas de maior interesse de seu cliente, dando respostas às necessidades. O auditor externo deve tomar a contabilidade como base ou banco de dados da entidade e a partir disso, avaliar sistemas de custos, auditar balanços projetados, segurança dos sistemas informatizados, entre tantos outros procedimentos que ele poderá identificar, de acordo com as necessidades de seus clientes.

No que tange à emissão de relatórios de auditoria, o auditor deve observar o interesse dos usuários internos e externos. Para isso o auditor precisa medir o grau das informações a serem divulgadas aos usuários externos, pois deve tomar cuidado com informações sobre investimentos futuros, dados que possam prejudicar a empresa no mercado onde atua.

Para que o auditor externo possa dar todas essas respostas aos usuários de seus serviços, é imprescindível que ele tenha algum grau de conhecimento de informática, operação de computadores, hardware e software. Até porque no mundo moderno a utilização dos computadores já é um fato, sendo aceitos inclusive papéis de trabalho em mídia eletrônica (disquetes, disco rígido, etc.).

Surge então, a auditoria de computadores, onde faz-se a revisão dos controles internos e das transações que fluem através do sistema informatizado, bem como dos aplicativos do computador e o que gira em torno dele. É importante essa verificação para obter-se a confiabilidade das operações contábeis dentro do CPD (Centro de Processamento de Dados). Dentro desse aspecto, o auditor externo deve assegurar-se de que as pessoas que operam os computadores tenham treinamento adequado, que hajam procedimentos de segurança para proteger os dados, enfim, para salvaguardar o patrimônio da entidade.

Outro fator importante dentro da globalização da economia é a uniformização dos pareceres do auditor externo e das demonstrações contábeis. As empresas lançam suas ações em bolsas de outros países e são obrigadas a preparar as demonstrações financeiras de acordo com os países onde estão lançando as ações.

CONCLUSÃO

Devemos percorrer caminhos que nos levem a uma reformulação total do ensino de contabilidade, em especial quando se trata de auditoria. Existem vários campos em que poderíamos atuar, como por exemplo: auditoria, perícia, consultoria e controladoria. Estudamos assuntos importantes apenas no nível básico, ao invés de aprofundar temas que trariam bons retornos em termos de satisfação profissional e porque não, financeira. A especialização faz-se necessária, procurando ser muito bom em determinado segmento.

Faz também parte do trabalho do auditor, a plena utilização dos instrumentos e ferramentas que a informática coloca à nossa disposição, para o planejamento do trabalho de auditoria e integração de dados com o cliente.

Torna-se importante discutir na classe contábil e com os clientes, as mudanças a serem feitas na nossa atividade, adequando-se sempre às necessidades dos usuários. Concomitante a isso, devemos rever permanentemente as Normas de Auditoria, para adequar a profissão aos novos conceitos e às novas exigências.

Cabe aos contadores, refletirem se estão preparados para esta nova fase do desenvolvimento mundial. O que se deve fazer se no curso superior não se obtém aprendizado suficiente para enfrentar esta realidade? Especialização ou mestrado na área? Em minha opinião, durante o curso de graduação, o aluno já deve procurar obter alguma experiência profissional, evitando o choque que ocorre na conclusão de seu curso perante a realidade às vezes tão diversa da situação escolar. Também cabe cursos de especialização na área que pretende-se seguir, procurando sempre o aperfeiçoamento do ensino.

Além disso, a resolução 774/CFC em seu preâmbulo se posiciona da seguinte forma:

A contabilidade como ciência social: a contabilidade possui objeto próprio – o patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concretas à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Por isso, o livre exercício profissional pelo auditor independente deve ser perseguido gradativamente no meio universitário, já quando estiver cursando a faculdade.

Diante da dificuldade de encontrar a eficácia do aprendizado nas universidades, em minha opinião uma solução, ainda em questão pelas autoridades da classe contábil, tem sido o exame de ordem, que teria a finalidade de comprovar os conhecimentos adquiridos nas universidades, satisfazendo o nível mínimo necessário para o exercício profissional e uma educação continuada após a conclusão do curso superior. Isso traria uma sadia concorrência entre as universidades e beneficiaria o país. Penso que essa concorrência seria muito benéfica, tanto à parte dicente, quanto à parte docente. Haveria um esforço maior por parte dos universitários, não simplesmente pela concorrência aqui exposta, mas pelo aprimoramento e maior qualidade do ensino superior, proporcionando assim às universidades a formação de acadêmicos melhor preparados para enfrentar o mercado de trabalho.

Observa-se que, de um lado aumentou o grau de exigência ao auditor, mas de outro aumentou consideravelmente o leque de serviços que lhe são demandados. Saber dar respostas a todos estes desafios é a grande afirmação da capacitação profissional e, principalmente aos usuários de seus serviços.

Diante do exposto, resume-se que os auditores externos não precisam, obrigatoriamente, prestar todos os serviços contemplados e referenciados nesta pesquisa bibliográfica. Porém, devem estes ser oferecidos aos clientes e negociada, caso a caso, sua abrangência, de acordo com o tipo de atividade, forma de gestão, tamanho da entidade, entre outros dados pertinentes. Salienta-se ainda que, a imagem do auditor externo não pode ser prejudicada perante a sociedade, como sendo algo totalmente novo e ficando o trabalho prestado até agora como algo inútil para os usuários. Deve haver um aperfeiçoamento e uma

difusão maior do que vem a ser esse novo enfoque da auditoria externa e os benefícios que ele pode trazer para a entidade num mundo moderno globalizado.

Face ao exposto, conclui-se pela pesquisa bibliográfica efetuada, que o empresário não quer apenas demonstrações contábeis auditadas, mas sim, a empresa como um todo auditada, avaliada e criticada. Os usuários externos querem informações projetadas que sirvam de base para a decisão de novos investimentos.

Com isso, espera-se gerar uma reflexão sobre o novo papel do auditor independente num mundo empresarial em contínua evolução, abrindo dessa forma, um estudo que pode ser mais explorado e aprofundado pelos colegas acadêmicos, a partir das colocações desta monografia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- ARAÚJO, Francisco José de. *Grau de compreensão dos pareceres de auditoria*. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração e Finanças. UFRJ, 1997.
- BAZZARIAN, Jacob. *O problema da Verdade*. 2. ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1985.
- CAMARGO, Ynel Alves de. Da responsabilidade civil do contador na função de auditor independente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 26, n. 104, p. 49-51, mar./abr. 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis**, NBC T 11. Brasília, 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas de auditoria**. Resoluções nº 820 e 821. Brasília, 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 774, de 16-12-94. **Aprova o apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade**.
- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

- KOLIVER, Olívio. A formação do auditor independente. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 23, n. 77, p. 24-29, abr./jun. 1994.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1996.
- Lei das Sociedades Anônimas*, nº 6.404-76. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997. (Coleção Saraiva de Legislação).
- NASI, Antônio Carlos. O desafio do auditor diante da internacionalização dos mercados. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 24, n. 82, p. 17-22, jul./set. 1995.
- NASI, Antônio Carlos. Auditoria independente: caminhos percorridos e perspectivas futuras. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 84, p. 15-23, set. 1993.
- NASI, Antônio Carlos. Um desafio definido para o auditor independente como agente do desenvolvimento empresarial. **Revista do Conselho de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 26, n. 91, p. 15-24, out./dez. 1997.
- NASI, Antônio Carlos. Os serviços prestados pelo auditor independente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v. 26, n. 105, p. 72-80, jul. 1997.
- ORSATTO, Mara Taisa Carvalho. *Auditoria I*. Apostila n. 1, Biguaçu: UNIVALI, 1999 (notas de aula).
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 16ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SANTANNA, Joaquim José de. *Auditoria: conceitos básicos*. Apostila n. 1, Florianópolis: UFSC, 1998 (notas de aula).

SANTANNA, Joaquim José de. *Planejamento e programa de auditoria*. Apostila n. 2, Florianópolis: UFSC, 1998 (notas de aula).

SÁ, A Lopes. *Curso de auditoria*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1969.

SILVA, Luiz Gustavo Cordeiro. Auditoria. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 92, p. 68-76, mar./abr. 1995.